

University of Groningen

Kostprijsberekening en tariefbepaling gemeentelijke heffingen in De Marne

Hoeben, Corine; Zeilstra, A.S.

IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.

Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

Publication date:

2007

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

Citation for published version (APA):

Hoeben, C., & Zeilstra, A. S. (2007). *Kostprijsberekening en tariefbepaling gemeentelijke heffingen in De Marne*. s.n.

Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.

Kostprijsberekening en tariefbepaling gemeentelijke heffingen in De Marne

dr. C. Hoeben
drs. A.S. Zeilstra

COELO

COELO

Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden
Faculteit der Economische Wetenschappen
Rijksuniversiteit Groningen
www.coelo.nl

COELO-rapport 07-2

September 2007

ISBN 978-90-76276-43-4

© COELO, Groningen 2007

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of op enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming.

Aan het verzamelen en het verwerken van de gegevens voor deze uitgave is de grootst mogelijke zorg besteed. Iedere aansprakelijkheid voor de gevolgen van activiteiten die op basis van deze gegevens worden ondernomen wordt echter afgewezen.

Inhoudsopgave

0. Voorwoord.....	5
1. Inleiding.....	6
1.1. Algemeen.....	6
1.2. Vraagstelling.....	6
1.3. Onderzoeksmethode.....	7
1.4. Opbouw van het rapport.....	7
2. Kostprijsberekening en tariefbepaling algemeen	9
2.1. Gemeentelijke heffingen	9
2.2. In het onderzoek betrokken bestemmingsheffingen.....	10
2.3. Bepaling van de kosten.....	12
Directe kosten.....	12
Indirecte kosten.....	13
Compensabele btw.....	14
Voorzieningen en reserves.....	15
Complicaties riolering.....	16
2.4. Tariefbepaling	17
2.5. Conclusie	18
3. Kostentoedeling en tariefbepaling in De Marne	20
3.1. Algemeen.....	20
3.2. Hoofdpijnen.....	20
3.3. Directe en indirecte kosten.....	21
3.4. Reinigingsheffingen	22
3.5. Rioolrecht	24
3.6. Bouwleges	26
3.7. Lijkbezorgingsrechten	28
3.8. Conclusie	30
4. Conclusies en aanbevelingen.....	32
5. Literatuur	37
Bijlage 1	39
Bijlage 2	40

0. Voorwoord

Dit onderzoek is uitgevoerd door het Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden (COELO) in opdracht van de rekenkamercommissie Het Hoogeland. Doel van het onderzoek is *inzicht te krijgen in de kostenbepaling en kostendekking van gemeentelijke tarieven*.

De auteurs danken de heer Sinon, mevrouw Amsing, mevrouw Smedinga en de heer Swart voor de verstrekte informatie en het achterhalen van een aantal gegevens. Ook danken zij de rekenkamercommissie van het Hoogeland en Maarten Allers van COELO voor hun commentaar op eerdere versies van dit rapport. Eventuele resterende onvolkomenheden komen voor rekening van de auteurs.

1. Inleiding

1.1. Algemeen

Gemeenten kennen verschillende heffingen. Grofweg kunnen deze worden ingedeeld in *belastingen* waarvan de opbrengst bestemd is voor de algemene middelen, en *bestemmingsheffingen* of *retributies*, waarvan de opbrengst wordt ingezet om de kosten te dekken van de voorziening waarvoor de heffing bestaat. Om deze laatste heffingen draait het in dit onderzoek.

Voor buitenstaanders is het lastig te doorgronden hoe de tarieven van bestemmingsheffingen tot stand komen. Gemeenten hebben veel vrijheden bij het toerekenen van kosten. Daarnaast is er regelgeving die de materie op sommige punten complex maakt.¹

1.2. Vraagstelling

Het doel van dit onderzoek is inzichtelijk te maken hoe de tarieven van bestemmingsheffingen tot stand komen in de gemeente De Marne.

De volgende vragen zullen hierbij aan de orde komen.

1. Welke eisen kunnen worden gesteld aan de methoden voor tariefbepaling?

Voor bestemmingsheffingen geldt in het algemeen dat de geraamde baten niet hoger mogen zijn dan de geraamde lasten terzake. Lasten mogen echter wel worden gedekt uit andere middelen. Of lasten al dan niet volledig worden gedekt uit een bestemmingsheffing is veelal een bestuurlijke keuze. Tevens is van belang dat de gemeente bij het vaststellen van de tarieven efficiënt te werk gaat en dat tarieven niet vaker of op complexere wijze worden bepaald dan noodzakelijk is.

2. Op welke wijze komen tarieven in de gemeente De Marne tot stand?

Hierbij wordt onder meer ingegaan op het belang van de kostprijs en de methoden die worden gebruikt om deze te berekenen. Ook wordt beschreven hoe de jaarlijkse aanpassing van de tarieven tot stand komt. Daarnaast wordt, voor zo ver mogelijk, ingegaan op de overwegingen die een rol hebben gespeeld bij de gekozen methoden en werkwijzen. Omdat kostprijsberekening iets is dat vaak historisch is gegroeid, is het echter veelal lastig om hier informatie over te verkrijgen.

3. In hoeverre zijn de gebruikte methoden in de gemeente De Marne in overeenstemming met de eisen waaraan deze moeten voldoen?

¹ Nieuwe richtlijnen van de Rijksoverheid ten aanzien van tariefbepaling, die volgens eerdere berichten in het vroege voorjaar van 2007 zouden verschijnen zijn op het tijdstip van afronding van dit onderzoek (begin juni 2007) nog niet beschikbaar.

De in de gemeente De Marne gehanteerde methoden en uitgangspunten worden vergeleken met het eerder geschetste kader. Bij het beantwoorden van deze vraag wordt duidelijk welke goede punten de huidige methode heeft en welke verbeterpunten er mogelijk zijn.

1.3. Onderzoeksmethode

Het onderzoek is uitgevoerd voor de drie gemeenten die vallen onder rekenkamercommissie Het Hoogeland (De Marne, Eemsmond, en Winsum). Voor zover het De Marne betreft is het onderzoek in een aantal stappen uitgevoerd. Over de andere onderzochte gemeenten wordt afzonderlijk gerapporteerd. Er is allereerst een verkennend gesprek geweest met onder meer de gemeentesecretaris en een medewerker van de afdeling financiën van de gemeente De Marne. Dit gesprek diende als kennismaking. Daarnaast is in dit gesprek aan de orde geweest hoe tarieven over het algemeen worden vastgesteld in de gemeente en zijn relevante nota's, verslagen en rapporten opgevraagd.

Tegelijkertijd zijn de tarieven van een aantal bestemmingsheffingen van de gemeente vergeleken met die in een aantal andere Groningse gemeenten met een vergelijkbaar aantal inwoners.² Hierbij is deels gebruik gemaakt van de gegevens die COELO jaarlijks verzameld. Omdat COELO geen gegevens verzamelt met betrekking tot de bouwleges en lijkbezorgingsrechten zijn verordeningen opgevraagd bij gemeenten.

De rekenkamercommissie heeft vervolgens bepaald dat het onderzoek in De Marne zou worden toegespitst op de reinigingsheffing, het rioolrecht, de bouwleges en de lijkbezorgingsrechten (zie ook paragraaf 2.2).

Vervolgens zijn de ontvangen nota's, verslagen en rapporten onderzocht en is er een gesprek geweest met een medewerker van de afdeling financiën. In dit gesprek is nader in gegaan op de manier waarop tarieven tot stand komen in de gemeenten en de rol die de kostprijs hierbij speelt. Van dit gesprek is een verslag gemaakt dat ter controle aan de betrokken medewerker is voorgelegd. Tijdens het opstellen van het rapport is daarnaast nog enkele malen telefonisch contact opgenomen om enkele details verder te controleren.

Het concept-onderzoeksrapport is voor "technische becommentariëring" voorgelegd aan de ambtelijke organisatie van De Marne.

1.4. Opbouw van het rapport

In hoofdstuk 2 wordt eerst een algemeen kader geschetst en vervolgens nader ingegaan op de onderzochte bestemmingsheffingen (reinigingsheffing, rioolrecht, bouwleges en lijkbezorgingsrechten). Ook wordt beschreven welke eisen kunnen worden gesteld en

² In de bijlage is een grafiek opgenomen met het aantal inwoners in de betreffende gemeenten.

welke zaken van belang zijn bij het vaststellen van tarieven. In hoofdstuk 3 wordt beschreven hoe in de gemeente De Marne de tarieven van bestemmingsheffingen tot stand komen en welke rol kostentoerekening en kostendekking hierbij spelen. In hoofdstuk 4 wordt het in hoofdstuk 2 geschetste kader vergeleken met de methoden die de gemeente De Marne hanteert. Hierdoor ontstaat zicht op de mate waarin de methoden in De Marne voor verbetering vatbaar zijn.

2. Kostprijsberekening en tariefbepaling algemeen

2.1. Gemeentelijke heffingen

Gemeenten kennen twee soorten heffingen: belastingen en bestemmingsheffingen. De opbrengst uit belastingen is bestemd voor de algemene middelen.³ De gemeente kan zelf bepalen hoe deze middelen worden ingezet. De gemeente De Marne hanteert onder meer de volgende belastingen:⁴

- Onroerendezaakbelastingen (OZB);
- Toeristenbelasting;
- Forensenbelasting.

Sinds 2006 is de stijging van de OZB-tarieven aan een maximum gebonden.⁵ De andere tarieven mogen op ieder gewenst niveau worden vastgesteld. De bepaling van de hoogte van belastingtarieven is dan ook vooral een bestuurlijk proces, kostentoerekening speelt hierbij geen rol.

Dit is anders bij bestemmingsheffingen. De Gemeentewet bepaalt dat de geraamde baten van bestemmingsheffingen niet hoger mogen zijn dan de geraamde lasten terzake.⁶ De wettelijke eis van maximaal kostendeckende tarieven geldt alleen voor ramingen. De feitelijke kostendeckering kan -achteraf gezien- incidenteel wel hoger zijn dan honderd procent. Er kan om verschillende redenen verschil ontstaan tussen ramingen en feitelijke baten en lasten. De opbrengst uit een bestemmingsheffing kan bijvoorbeeld fluctueren. Hier kan in ramingen geen rekening mee worden gehouden. De gemeente moet wel kunnen aantonen dat ramingen realistisch zijn.

Daarnaast geldt de eis van maximale kostendeckering niet voor afzonderlijke tarieven maar voor een gehele verordening.⁷ Het is bijvoorbeeld niet zo dat de baten uit de

³ De algemene middelen bestaan naast de opbrengst uit de gemeentelijke belastingen voor het overgrote deel uit de algemene uitkering uit het gemeentefonds.

⁴ Zie ook Gemeentewet, artikel 219-artikel 228.

⁵ In juni 2007 is een bestuursakkoord gesloten tussen de Vereniging Nederlandse Gemeenten en het ministerie van BZK. Hierin wordt afgesproken dat de maximering van de OZB-tarieven per gemeente komt te vervallen. Er is echter nog geen voorstel ingediend bij de Tweede Kamer tot wijziging van de Gemeentewet.

⁶ Gemeentewet artikel 229b.

⁷ Er geldt echter wel dat de gemeente moet kunnen aantonen dat de zaken die in een verordening worden geregeld met elkaar verband houden.

rijbewijsleges alleen mogen worden gebruikt om de lasten rond de verstrekking van rijbewijzen te dekken. Wel geldt dat de baten uit alle in een verordening vastgestelde leges samen niet hoger mogen zijn dan de totale lasten terzake.

De gemeente De Marne hanteert onder meer de volgende bestemmingsheffingen:

- Reinigingsheffing (reinigingsrecht en afvalstoffenheffing);
- Rioolrecht;
- Leges;
- Lijkbezorgingsrechten;
- Marktgelden.

De vragen die in dit onderzoek worden gesteld hebben betrekking op de kostprijsberekening en de tariefbepaling van bestemmingsheffingen. Bij belastingen is het begrip kostendekking immers niet van toepassing.

Belastingen en bestemmingsheffingen maken deel uit van publiekrechtelijke regelingen. Gemeenten hanteren naast belastingen en bestemmingsheffingen nog andere tarieven. Wanneer inwoners lid worden van de bibliotheek moeten zij een abonnement betalen. Sportclubs betalen een bedrag voor het gebruik van sportvoorzieningen. Deze betalingen hebben echter een ander karakter dan belastingen. Het zijn privaatrechtelijke regelingen. Hier geldt niet de eis dat de opbrengsten maximaal kostendekkend zijn. Wel zal het vaak bestuurlijk niet wenselijk worden geacht om winst te maken of zelfs tarieven kostendekkend vast te stellen. Men wil vaak dat deze diensten betaalbaar zijn voor een meerderheid van de inwoners. Deze privaatrechtelijke regelingen blijven in dit onderzoek buiten beschouwing.

2.2. In het onderzoek betrokken bestemmingsheffingen

In dit rapport wordt specifiek in gegaan op de reinigingsheffingen (afvalstoffenheffing en reinigingsrecht), rioolrecht, bouwleges en lijkbezorgingsrechten. In veel gemeenten zijn de baten uit de reinigingsheffing en het rioolrecht hoog in vergelijking met de baten uit andere bestemmingsheffingen. Een gemeente loopt daardoor een groter financieel risico bij de vaststelling van deze heffingen. Daarom worden deze twee bestemmingsheffingen betrokken in het onderzoek. Er is gekozen om ook de bouwleges en lijkbezorgingsrechten te betrekken in het onderzoek, omdat beide regelmatig ter discussie staan in de media. Onderzoek naar de totstandkoming van de tarieven en achtergronden kan helpen de transparantie te vergroten.

De baten uit de *afvalstoffenheffing en het reinigingsrecht* (samen reinigingsheffing) wordt gebruikt om lasten te dekken van afvalverwijdering en –verwerking. De afvalstoffenheffing wordt geheven op basis van de wet Milieubeheer en wordt over het

algemeen betaald door huishoudens. De gemeente mag een heffing instellen ter bestrijding van de kosten verbonden aan het beheer van huishoudelijk afval.⁸ De afvalstoffenheffing dient te worden betaald, ongeacht of er afval wordt aangeboden. De reinigingsrechten worden geheven op basis van artikel 229 van de Gemeentewet. De gemeente belast hiermee het gebruik van een gemeentelijke dienst. Alleen wie gebruik maakt van de gemeentelijke afvalinzameling is belastingplichtig. In de meeste gemeenten wordt reinigingsrecht alleen geheven van bedrijven die de afvalverwijdering door de gemeente laten verzorgen. De Marne kent beide heffingen. De baten uit deze twee heffingen mogen samen niet hoger zijn dan de lasten rond afvalverwijdering en –verwerking.

Met het *rioolrecht* worden kosten gedekt die verband houden met het beheren en onderhouden van de riolering.⁹ Ook de baten uit de *leges* zijn geoormerkt. Gemeenten hanteren vaak een groot scala aan leges, voor uiteenlopende diensten. Iemand die een paspoort aanvraagt krijgt te maken met secretarieleges; inwoners die hun huis verbouwen met bouwleges. De baten uit de leges hoeven niet per individueel product kostendekkend te zijn, dit kan ook per afdeling (burgerzaken en bouwen & wonen) of voor de hele verordening worden berekend.¹⁰

De baten uit de *lijkbezorgingsrechten* dienen om kosten te dekken van het in stand houden van begraafplaatsen en het verlenen van diensten rond begrafenissen en crematies. De lijkbezorgingsrechten bestaan uit meerdere tarieven. Er bestaat een onderscheid tussen onder meer begraafrecht, grafrecht en onderhoud. Onder begraafrecht vallen de diensten die de gemeente verleent rond een begrafenissen of crematie. Via het grafrecht worden kosten gedekt die verband houden met het instandhouden van begraafplaatsen. Verder heeft de gemeente te maken met kosten van onderhoud van een begraafplaats. De kostendekking van de lijkbezorgingsrechten mag overigens, net als voor de andere bestemmingsheffingen, worden bepaald voor de gehele verordening.

⁸ Wet Milieubeheer artikel 15.33.

⁹ De Tweede Kamer heeft een wet aangenomen waarin het rioolrecht wordt vervangen door een rioolheffing. Met deze heffing kan de gemeente ook andere taken op het gebied van gemeentelijk waterbeheer (zoals het afkoppelen van regenwater van de riolering) bekostigen. De rioolheffing zal op zijn vroegst in 2008 worden ingevoerd. Omdat de hoogte van het rioolrecht vaak wordt bepaald in een meerjarig Gemeentelijk Rioleringsplan zal deze verandering waarschijnlijk niet overal in 2008 tot aanpassingen leiden.

¹⁰ MDW-werkgroep 2005 en Hoge Raad 4 februari 2005, nr. 38 860 en nr. 40 072.

2.3. Bepaling van de kosten

Omdat voor bestemmingsheffingen geldt dat geraamde baten niet hoger mogen zijn dan geraamde lasten zal een gemeente willen weten welke kosten zij maakt voor de desbetreffende diensten. Dit geldt als de gemeente als uitgangspunt heeft dat tarieven volledig kostendekkend dienen te worden vastgesteld, maar ook wanneer dit niet het geval is. Het is bijvoorbeeld informatief om zichtbaar te maken welk deel van de kosten wordt gedekt uit de algemene middelen. Dit geld had ook gebruikt kunnen worden voor andere doeleinden. Daarnaast kan de gemeente gevraagd worden aan te tonen dat zij voldoet aan de eis dat geraamde baten niet hoger zijn dan geraamde lasten en dat beide ramingen realistisch zijn. Ook wanneer tarieven over het algemeen niet op een kostendekkend niveau worden vastgesteld kan het incidenteel voorkomen dat de feitelijke kostendekking hoger is dan honderd procent. Dit is toegestaan, maar desgevraagd zal de gemeente moeten kunnen aantonen dat dit incidenteel is.

Daarom zal een gemeente moeten weten welke kosten worden gemaakt voor een dienst of voorziening. De gemeente heeft hierbij te maken met directe en indirecte kosten. Ook kan de BTW die wordt vergoed via het BTW-compensatiefonds worden meegenomen bij de kostprijsberekening voor de tarieven. Deze punten komen in de volgende paragrafen aan de orde.

DIRECTE KOSTEN

De directe kosten houden direct verband met de betreffende voorziening of dienst. Dit kunnen bijvoorbeeld de directe arbeidskosten van de medewerkers die paspoorten en rijbewijzen uitgeven (secretarieleges), bouwvergunningen uitgeven (bouwleges), of het riool inspecteren (rioolrecht) zijn.

Gemeenten hebben enige vrijheid om te bepalen welke directe kosten worden meegenomen bij de bepaling van de kostprijs. De kosten voor het vegen van de straat mogen bijvoorbeeld deels worden gedekt uit het rioolrecht, de afvalstoffenheffing en het marktgeld. Ze kunnen ook worden gedekt uit de algemene middelen. Welke kosten worden meegenomen is een bestuurlijke keuze.

De bestuurlijke vrijheid om kosten al dan niet via een bestemmingsheffing te dekken brengt ook risico's met zich mee. Een belastingplichtige kan een erg ruime toedeling aanvechten via de rechterlijke macht. Om dit te controleren zal voor iedere bestemmingsheffing gedetailleerd moeten worden nagegaan welke directe en indirecte kosten worden toegerekend en in hoeverre hier jurisprudentie over bestaat. Zo'n gedetailleerde inventarisatie valt buiten dit onderzoek; in dit onderzoek wordt een algemeen beeld geschetst van de manier waarop tarieven tot stand komen in de gemeente De Marne.

INDIRECTE KOSTEN

Indirecte kosten kunnen niet rechtstreeks in verband worden gebracht met een voorziening. Het gaat vaak om kosten die voor meerdere producten tegelijk worden gemaakt, zoals facilitaire diensten en ondersteuning.¹¹ Er zijn verschillende methoden om indirecte kosten toe te rekenen aan een product of voorziening. Deze variëren onder meer in gedetailleerdheid.

Bij de *opslagmethode* wordt een opslag gelegd op de directe kosten ter dekking van de indirecte kosten.¹² De indirecte kosten worden gedekt op basis van de aanname dat alle producten in gelijke mate indirecte kosten veroorzaken. Bij deze methode wordt niet nagegaan welke indirecte kosten werkelijk worden gemaakt. Deze methode is relatief simpel en kost daardoor weinig, maar doordat niet wordt nagegaan welke kosten werkelijk worden gemaakt is het ook een onnauwkeurige methode.

Bij andere methoden wordt gepoogd een relatie te leggen tussen een 'product' en de indirecte kosten. Een veel gebruikte methode is de *kostenplaatsmethode*.¹³ Indirecte kosten worden hierbij verzameld op zogenaamde 'hulpkostenplaatsen'.¹⁴ Alle kosten die samenhangen met huisvesting komen bijvoorbeeld op de hulpkostenplaats huisvesting. Vervolgens worden de hier verzamelde kosten via verdeelsleutels toegewezen aan 'eindproducten'. De kosten voor huisvesting kunnen bijvoorbeeld op basis van het aantal vierkante meters dat elke afdeling in beslag neemt worden doorberekend.

Het toerekenen van indirecte kosten kan op een zeer gedetailleerde manier worden uitgevoerd. Hierbij geldt echter niet altijd dat meer detail beter is. Wanneer een minder gedetailleerde methode min of meer eenzelfde toerekening geeft als een gedetailleerdere dan kan de eerste de voorkeur hebben omdat deze doelmatiger is: de gedetailleerdere methode zal over het algemeen duurder zijn en niet noodzakelijkerwijs tot betere resultaten leiden.¹⁵ Dit kan echter alleen worden achterhaald wanneer men een complexe en vereenvoudigde methode voor een gemeente naast elkaar legt.

¹¹ Kosten van ondersteuning en management mogen wel worden meegenomen, kosten van handhaving, beleidsvoorbereiding, inspraak en dergelijke niet. Deze moeten uit de algemene middelen worden gedekt, zie Groot en Budding 1998.

¹² VNG en Deloitte en Touche 1999 blz. 24, Groot en Budding 1998, blz. 60.

¹³ Uit een onderzoek van Deloitte en Touche uit 2003 blijkt dat deze methode door circa zeventig procent van de gemeenten wordt gehanteerd.

¹⁴ Groot en Budding 1998, blz. 61.

¹⁵ Groot en Budding 1998, blz. 62.

Omdat gehanteerde methoden vaak deels zijn gebaseerd op aannamen is het van belang dat een gemeente periodiek nagaat of de gebruikte methode nog voldoet. Men kan dan bijvoorbeeld nagaan of aannamen nog actueel zijn of dat deze aanpassing behoeven. Daarnaast kan het zo zijn dat bepaalde kostenplaatsen na verloop van tijd niet meer worden gebruikt.

COMPENSABELE BTW

De BTW kan een kostenpost zijn voor gemeenten. Dat ligt aan de positie die zij inneemt bij de verkoop van goederen en diensten. In sommige gevallen is de gemeente een *ondernemer*. Hiervan is sprake wanneer met regelmaat prestaties worden verricht in het economisch verkeer waar een vergoeding tegenover staat.¹⁶ Wanneer een gemeente optreedt als ondernemer brengt zij de kopende partij BTW in rekening. De gemeente kan op haar beurt de betaalde BTW terugvorderen van de Belastingdienst (op dezelfde wijze als ondernemingen dit doen).

In veel gevallen treedt de gemeente echter niet op als ondernemer, maar in juridische termen als *niet-ondernemer* of *overheid*. Wanneer een gemeente werkzaamheden uitvoert zonder dat zij hierbij concurrentie aangaat met (andere) ondernemers is over het algemeen sprake van een *overheidprestatie*. Wanneer de gemeente wel in concurrentie treedt met andere ondernemers, maar geen vergoeding vraagt is sprake van een *niet-ondernemersprestatie*. In deze gevallen wordt geen BTW in rekening gebracht aan afnemers van diensten (zie box 1 voor voorbeelden).¹⁷ De gemeente kan de BTW die is betaald bij inkoop aan dergelijke diensten niet terugvorderen via de Belastingdienst. De BTW is in dit geval een kostenpost voor de gemeente.

Omdat het hierdoor relatief duur was voor gemeenten om taken uit te besteden is in 2003 het BTW-compensatiefonds geïntroduceerd.¹⁸ Een gemeente kan nu voor de taken die zij uitvoert als niet-ondernemer of overheid de BTW die zij betaalt (de 'compensabele' BTW) terugvorderen via het BTW-compensatiefonds.

Het BTW-compensatiefonds wordt gevoed met geld uit het gemeentefonds.¹⁹ De uitkering uit het gemeentefonds is dus gedaald. Daarom mogen gemeenten de compensabele BTW (net als vóór de invoering van het BTW-compensatiefonds) meenemen als kosten bij de bepaling van de kostendekking van de tarieven.

¹⁶ Wassenaar, Wolvers en Bijl 2003, blz.22, Wet op de Omzetbelasting 1968, artikel 7.

¹⁷ Over het door afnemers te betalen tarief wordt geen btw betaald. Wel kan de gemeente de BTW die zij betaalt meenemen bij het bepalen van de kostprijs, zie verder deze paragraaf.

¹⁸ Zie Wassenaar, Wolvers en Bijl 2003 voor verdere informatie.

¹⁹ De algemene uitkering uit het gemeentefonds is de belangrijkste bron van vrij besteedbare inkomsten voor veel gemeenten.

In de gemeentelijke begroting dienen lasten echter wel ‘netto’ te worden vermeld, dus zonder de compensabele BTW. Bij gemeenten die de compensabele BTW meenemen in de kostprijsbepaling van bestemmingsheffingen en die uitgaan van volledige kostendekking lijkt het daarom in de begroting alsof geraamde baten hoger zijn dan geraamde lasten.

Voor de taken die de gemeente uitvoert als ondernemer brengt zij net als voor de introductie van het BTW-compensatiefonds BTW in rekening. Op dit gebied is met de komst van het BTW-compensatiefonds niets veranderd.²⁰

Box 1 Voorbeelden van gemeente als ondernemer en niet-ondernemer

Gemeente als ondernemer:

Bedrijven kunnen in veel gemeenten kiezen om het afval te laten verwijderen door de gemeente of door een particulier bedrijf. De gemeente treedt in dit geval op als ondernemer. Zij concurreert met particuliere instellingen. De gemeente zal dan ook BTW in rekening brengen aan het bedrijf. De BTW die zij betaalt aan derden is niet compensabel in het kader van het BTW-compensatiefonds.

Gemeente als overheid of niet-ondernemer

Het is wettelijk vastgelegd dat de gemeente verantwoordelijk is voor de inzameling en het beheer van huishoudelijk afval.²¹ Inzameling van huishoudelijk afval is daarmee een overheidsprestatie. De gemeente kan geen BTW in rekening brengen bij de burgers, maar mag de zelf betaalde BTW wel meenemen in de tariefbepaling. De betaalde BTW kan worden teruggevorderd via het BTW-compensatiefonds.

VOORZIENINGEN EN RESERVES

De baten uit een bestemmingsheffing en de te dekken lasten kunnen jaarlijks fluctueren. Sterke fluctuaties zouden er voor kunnen zorgen dat tarieven bij volledige kostendekking van jaar tot jaar sterk stijgen of dalen. Omdat sterke fluctuaties niet gewenst zijn, kunnen gemeenten deze opvangen via een egalisatievoorziening.

In 2004 zijn er nieuwe voorschriften van kracht geworden ten aanzien van de gemeentelijke begroting (Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten, BBV). Hierin wordt onder meer een scherp onderscheid gemaakt tussen voorzieningen en reserves. In het BBV is vastgelegd dat de bestemming van voorzieningen vastligt. Er is sprake van een reserve wanneer de bestemming van het

²⁰ Zie voor een verdere uitleg Wassenaar, Wolvers en Bijl 2003.

²¹ Wet Milieubeheer artikel 10.21 en 10.22.

geld nog kan worden veranderd.²² Voorzieningen worden gevoed met geld dat de gemeente heeft ontvangen voor een bepaald doel. Wanneer in een jaar de lasten lager zijn dan de baten kan het overschot worden toegevoegd aan de egalisatievoorziening van de betreffende dienst. Er zijn echter nog andere voorwaarden. Er mag een voorziening worden ingesteld indien de uiteindelijke uitgave vooraf kwantificeerbaar is. Er moet een berekening zijn van de uiteindelijke lasten waarvoor de voorziening bestaat. Daarnaast geldt de eis dat moet worden aangetoond dat de lasten van de dienst plus de eventueel ervoor te maken investering overeenkomen met het bedrag van de voorziening.

Wanneer een gemeente geld uit een bestemmingsheffing opzij zet in een egalisatievoorziening dan heeft dit mogelijk als voordeel dat het geld gebruikt gaat worden waarvoor het in de eerste plaats werd geïnd. Geld in een egalisatievoorziening afvalstoffenheffing kan bijvoorbeeld worden gebruikt om een nieuwe vuilniswagen aan te schaffen.

De gemeente is echter niet verplicht dit via een voorziening te regelen. Een gemeente kan er ook voor kiezen schommelingen op te vangen via de algemene reserve. Veelal wordt er voor gekozen schommelingen uit heffingen met relatief lage baten op te vangen via de algemene reserve. Het is echter ook toegestaan om fluctuaties in het rioolrecht en de afvalstoffenheffing op te vangen via de algemene reserve. Een gemeente die er voor kiest om fluctuaties op te vangen via de algemene reserve zou dan ook jaarlijks moeten vermelden wat de feitelijke kostendekking is geweest van bestemmingsheffingen en welke middelen er voor elke heffing zijn onttrokken of toegevoegd aan de algemene reserve. Omdat baten en lasten op rekeningbasis fluctueren is het tevens raadzaam dit voor een aantal jaar te vermelden.

COMPLICATIES RIOLERING

De kostenontwikkeling van de riolering is een complex onderwerp. Gemeenten zijn verplicht een Gemeentelijk Rioleringsplan (GRP) op te (laten) stellen. De complexiteit komt vooral doordat de waarde van de riolering niet volledig op de balans is vermeld en daardoor niet direct als kostenpost te vinden is (zie box 2).

In het GRP leggen gemeenten onder meer vast welke investeringen zullen worden gedaan (in verband met uitbreiding of vervanging van het riool), welke kosten zijn gemoeid met onderhoud, op welke wijze wordt afgeschreven en op welke wijze de kosten worden verhaald. Hierbij worden aannamen gedaan ten aanzien van bijvoorbeeld rente, investeringskosten en aantal huishoudens (heffingseenheden). Omdat bijvoorbeeld de kosten van een investering vaak anders uitvallen dan geraamd, zal jaarlijks moeten worden nagegaan in hoeverre de ontwikkelingen in de pas lopen

²² Staatsblad 2003 nr. 27, blz. 36.

met het GRP. Gebeurt dit niet, dan kan de gemeente het zicht verliezen op bijvoorbeeld de mate van kostendekkendheid.

Box 2 De kosten van riolering

Het is lastig om zicht te krijgen op de kosten van de riolering voor gemeenten. Dit komt onder meer doordat vaak een deel van de riolering niet terug te vinden is op de balans van de gemeente. Wanneer de riolering voor het eerst wordt aangelegd wordt dit niet geactiveerd, maar meestal betaald via de grondexploitatie. Wanneer de riolering moet worden vervangen (gemiddeld na zo'n veertig tot zestig jaar) kunnen de zichtbare kosten opeens sterk stijgen.²³

Gemeenten kunnen een vervangingsvoorziening of bestemmingsreserve creëren om deze toekomstige investeringen te bekostigen. Daarnaast kan een gemeente een egalisatievoorziening instellen om schommelingen in baten en lasten op te vangen.

2.4. Tariefbepaling

Naast de kosten spelen nog andere factoren een rol bij de bepaling van de hoogte van de tarieven van bestemmingsheffingen. De gemeente moet bepalen welk beleid zij wil hanteren ten aanzien van de kostendekking van de verschillende bestemmingsheffingen. De geraamde baten uit een bestemmingsheffing mogen niet hoger zijn dan de geraamde lasten, maar wel lager. De gemeente kan bijvoorbeeld besluiten kosten deels uit de algemene middelen te dekken omdat zij de voorziening te duur acht bij volledig kostendekkende tarieven. Of en zo ja welke heffingen kostendekkend worden vastgesteld is een bestuurlijke keuze.

Daarnaast zal een gemeente *efficiënt* willen werken. Een gemeente kan jaarlijks alle tarieven zo willen vaststellen dat in de raming lasten rond bijvoorbeeld bouwvergunningen volledig worden gedekt uit de baten uit bouwleges. Indien de baten uit een heffing echter relatief laag zijn kan het efficiënter zijn om dit niet jaarlijks, maar periodiek uit te voeren. Bij heffingen met lage baten zijn kosten van het jaarlijks doorrekenen van een tarief relatief hoog in vergelijking met de baten. Het is daarom zinvol onderscheid te maken tussen bestemmingsheffingen met hoge baten en met lage baten. Bestemmingsheffingen kunnen worden ingedeeld in groepen:

1. hoge baten en streven naar volledige kostendekking;
2. hoge baten en onvolledige kostendekking;
3. lage baten en streven naar volledige kostendekking;
4. lage baten en onvolledige kostendekking;

²³ Zie Rioned, 2004, blz. 9-10.

De laatste groep kan verder worden opgesplitst. Onvolledige kostendekking betekent dat de dienst (deels) wordt bekostigd via de algemene middelen. Er is wel verschil in de mate waarin dit beslag legt op de algemene middelen. Bij een gelijk kostendeckingspercentage (onder de honderd procent) zijn bijvoorbeeld de middelen die moeten worden toegelegd voor marktgelden geringer dan voor de reinigingsheffingen. Het is daarom zinvol een opsplitsing te maken tussen:

- 4a. lage baten, hoge lasten en onvolledige kostendekking;
- 4b. lage baten, lage lasten en onvolledige kostendekking.

Gemeenten zijn verplicht jaarlijks de inkomsten uit de lokale heffingen te ramen.²⁴ Daarnaast kan de feitelijke kostendekking worden nagegaan. Voor bestemmingsheffingen die kostendekkend worden vastgesteld zal jaarlijks moeten worden nagegaan wat de feitelijke kostendekking is. De noodzaak om aan te tonen dat ramingen realistisch zijn, is bij deze heffingen groter dan bij heffingen waarbij niet wordt gestreefd naar volledige kostendekking. Door de feitelijke kostendekking jaarlijks vast te stellen kan een gemeente zich indekken tegen rechtzaken van burgers of bedrijven die menen dat tarieven te hoog zijn vastgesteld.

Indien niet wordt gestreefd naar volledige kostendekking van een heffing, terwijl de baten laag zijn en de lasten hoog, hoeft de gemeente de tarieven niet te bepalen op basis van een kostprijsberekening. Vanwege de hoge lasten moet er echter veel geld worden bijgelegd uit de algemene middelen. Deze middelen hadden ook op een andere wijze kunnen worden ingezet. Het komt de transparantie ten goede wanneer wel jaarlijks duidelijk wordt gemaakt wat de kostendekking is en hoe groot de omvang van de algemene middelen is die wordt ingezet om lasten te dekken.

Wanneer niet wordt gestreefd naar volledige kostendekking en de baten en lasten laag zijn kan periodiek (bijvoorbeeld één keer per collegeperiode) in plaats van jaarlijks de kostendekking worden berekend. De gemeente krijgt dan een beeld van de mate waarin algemene middelen worden gebruikt ter dekking van de kosten. Dit komt de transparantie ten goede.

2.5. Conclusie

Voor bestemmingsheffingen geldt dat de geraamde baten niet hoger mogen zijn dan de geraamde lasten. De gemeente dient daarom zicht te hebben op zowel de directe kosten (de kosten die direct verband houden met een product) als de indirecte kosten

²⁴ BBV, artikel 10.

(de kosten van bijvoorbeeld huisvesting). Gemeenten hebben een zekere vrijheid om bepaalde kosten al dan niet door te berekenen in het tarief.

Er zijn veel methoden om indirecte kosten door te berekenen. Deze verschillen onder meer in complexiteit. Een complexere methode is echter niet altijd beter is. Wanneer een minder gedetailleerde methode min of meer eenzelfde toerekening geeft als een gedetailleerdere dan kan de eerste de voorkeur hebben omdat dit doelmatiger is aangezien de gedetailleerdere methoden over het algemeen duurder zal zijn.

Bij de vaststelling van de tarieven van bestemmingsheffingen spelen echter niet alleen de kosten een rol. Een gemeente moet vaststellen welk beleid zij hanteert ten aanzien van kostendekking. Een gemeente kan bijvoorbeeld kiezen om voor alle heffingen te streven naar volledige kostendekking, maar dit hoeft niet. Het is wel van belang dat er beleid bestaat. Bij onvolledige kostendekking legt de gemeente geld toe op voorzieningen uit de algemene middelen. Deze hadden ook op een andere wijze kunnen worden ingezet. Het is van belang dat de gemeenteraad hier inzicht in heeft.

Een gemeente zal de vaststelling ook op een efficiënte manier willen uitvoeren. Wanneer de baten uit een bestemmingsheffing hoog zijn in vergelijking met andere bestemmingsheffingen is het aan te bevelen om tarieven jaarlijks vast te stellen op basis van een nieuwe kostenraming. Voor tarieven van bestemmingsheffingen met lage baten kan het efficiënter zijn wanneer deze trendmatig worden verhoogd.

In alle gevallen zal de gemeente moeten aangeven hoe hoog de geraamde baten en lasten zijn en de feitelijke kostendekking berekenen. Bij kostendekkende heffingen is het raadzaam dit jaarlijks te bepalen. Bij heffingen die niet kostendekkend zijn kan de berekening van de feitelijke kostendekking periodiek worden uitgevoerd.

3. Kostentoedeling en tariefbepaling in De Marne

3.1. Algemeen

In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op de kostprijsberekening en de tariefbepaling in de gemeente De Marne. Allereerst wordt kort beschreven wat de hoofdlijnen zijn bij de tariefbepaling. Vervolgens wordt nader ingegaan op de kostprijsberekening en tariefbepaling van de reinigingsheffingen (reinigingsrecht en afvalstoffenheffing), het rioolrecht, de bouwleges en de lijkbezorgingsrechten.

3.2. Hoofdlijnen

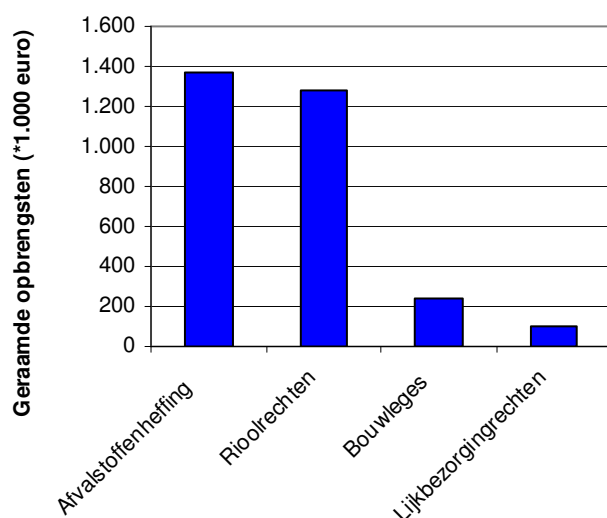
Over het algemeen is de programmabegroting van een gemeente dé plek waar een gemeente kan weergeven welke uitgangspunten worden gehanteerd bij het vaststellen van bestemmingsheffingen. De gemeente De Marne heeft in haar financiële verordening vastgelegd dat in de paragraaf lokale heffingen van de programmabegroting in ieder geval de kostendekkendheid van bestemmingsheffingen aan de orde komt.²⁵ De gemeente De Marne geeft in de paragraaf lokale heffingen aan dat het uitgangspunt voor de reinigingsheffingen volledige kostendekking is. Voor de lijkbezorgingsrechten wordt gestreefd naar vijftig procent kostendekking. Voor het rioolrecht en de (bouw)leges wordt in de programmabegroting niet weergegeven in hoeverre de baten uit bestemmingsheffingen de lasten moeten dekken. Uit het GRP blijkt dat ook voor het rioolrecht wordt gestreefd naar volledige kostendekking. Ook voor de lijkbezorgingsrechten wordt gestreefd naar volledige kostendekking, dit is weergegeven in een nota uit 2002.

De leges en de lijkbezorgingsrechten worden over het algemeen trendmatig verhoogd. De tarieven van de reinigingsheffingen en het rioolrecht worden gebaseerd op een jaarlijkse kostprijsberekening. De kostenberekening van het rioolrecht is in De Marne zoals in vrijwel iedere gemeente vastgesteld in het Gemeentelijk Rioleringsplan (GRP). Voor alle heffingen geldt dat de kostendekkendheid in principe wordt bepaald voor de gehele verordening en niet voor afzonderlijke onderdelen.

In figuur 1 zijn de geraamde baten weergegeven uit de onderzochte bestemmingsheffingen in de gemeente De Marne. De baten uit de reinigingsheffingen zijn met 1,37 miljoen euro het hoogste. De baten uit het rioolrecht zijn met 1,28 miljoen euro iets lager. De baten uit de bouwleges en lijkbezorgingsrechten zijn met respectievelijk 239 duizend euro en 98 duizend euro beduidend lager.

²⁵ Financiële verordening De Marne, artikel 16, lid 1.

Figuur 1 Geraamde baten uit de onderzochte bestemmingsheffingen in 2007



Bron: programmabegroting gemeente De Marne 2007, paragraaf lokale heffingen

De compensabele BTW wordt meegenomen bij de kostprijsberekening. Omdat de lasten in de begroting zonder compensabele BTW dienen te worden vermeld kan het in de begroting lijken alsof de baten hoger zijn dan de lasten (zie paragraaf 2.3).

In de volgende paragrafen wordt nader ingegaan op de methode om kosten door te rekenen en worden de bovenstaande hoofdlijnen uitgewerkt per heffing.

3.3. Directe en indirecte kosten

De gemeente zal moeten kunnen bepalen welke kosten zij maakt voor bestemmingsheffingen, ongeacht de mate van kostendekking. De raad moet bijvoorbeeld geïnformeerd worden waar algemene middelen aan worden besteed. Daarnaast is het van belang om desgevraagd aan te kunnen tonen dat de ramingen realistisch zijn en dat de geraamde inkomsten niet hoger zijn dan de geraamde kosten. Bij de kostenbepaling worden ook indirecte kosten meegenomen.

De gemeente De Marne hanteert voor het doorberekenen van indirecte kosten een kostenplaatsmethode (zie paragraaf 2.3). De indirecte kosten worden berekend met behulp van een uurtarief dat gelijk is voor alle medewerkers. Het huidige uurtarief is in het verleden vastgesteld op 50 euro en sindsdien geïndexeerd.²⁶ Dit uurtarief wordt vermenigvuldigd met een schatting van het aantal uren dat medewerkers besteden aan een product. Deze schatting is gebaseerd op historische gegevens: in het verleden is

²⁶ Dit uurtarief geldt overigens niet voor werkzaamheden die door externen worden verricht. De kosten van de werkzaamheden van Ability (sociale werkvoorziening) worden bijvoorbeeld apart begroot omdat zij een lager uurtarief kennen.

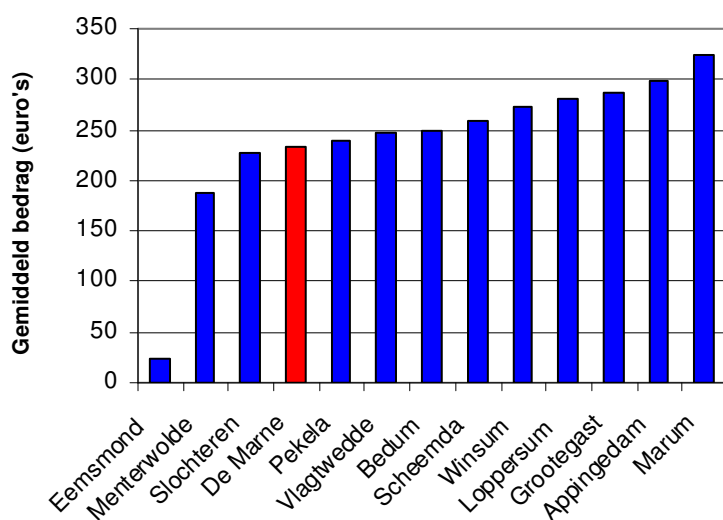
bepaald hoeveel tijd medewerkers besteden aan producten en dit wordt gebruikt om uren te ramen. Er wordt wel tijdgeschreven in de gemeente De Marne, maar dit heeft geen direct verband met de kostenraming.²⁷

Een gemeente is niet verplicht om indirecte kosten door te berekenen op basis van een systeem van tijdschrijven. Wanneer er op basis van ervaring inschattingen worden gemaakt kan dit efficiënter zijn. De gemeente zal echter wel moeten kunnen aantonen dat de gebruikte inschattingen realistisch zijn en moeten kunnen motiveren waarom kosten worden doorberekend via de gekozen methode. Het is niet geheel duidelijk of dit nu mogelijk is. Er is bijvoorbeeld geen beleid om periodiek na te gaan in hoeverre de geraamde uren en geschreven uren overeenkomen en de inschattingen aanpassing behoeven.

3.4. Reinigingsheffingen

De Marne kent zowel een reinigingsrecht als een afvalstoffenheffing. Huishoudens betalen afvalstoffenheffing, bedrijven betalen reinigingsrecht indien zij de afvalinzameling door de gemeente laten uitvoeren. Bedrijven mogen echter ook een andere partij inschakelen voor de afvalinzameling. In dat geval betalen zij geen reinigingsrecht.

Figuur 2 Afvalstoffenheffing meerpersoonshuishouden 2007



Bron: Coelo 2007

²⁷ Deze informatie wordt bijvoorbeeld gebruikt om te bepalen welke kosten moeten worden doorberekend voor producten die aan externen worden geleverd.

De tarieven van de afvalstoffenheffing in De Marne en een aantal andere qua inwoner aantal vergelijkbare Groningse gemeenten worden weergegeven in figuur 2. Het tarief in De Marne is afhankelijk van het afvalaanbod.²⁸ Gemiddeld betaalt een meerpersoonshuishouden in De Marne volgens berekeningen van Coelo 232 euro (zie bijlage 2 voor de uitgangspunten). De geraamde opbrengst bedraagt volgens de programmabegroting 1,37 miljoen euro. Uit nota's die zijn geschreven in verband met de introductie van diftar blijkt dat de lasten zijn geraamd op 1,38 miljoen, inclusief compensabele btw (zie paragraaf 2.3).²⁹

De gemeente bepaalt de kostendekking van het product afvalverwijdering en -verwerking in zijn geheel en niet voor onderdelen afzonderlijk. De gemeente De Marne verzorgt alleen de afvalinzameling voor bedrijven die dezelfde containers aanbieden als huishoudens. Voor het *reinigingsrecht* gelden dan ook dezelfde tarieven als voor de afvalstoffenheffing. Voor bedrijven wordt echter afzonderlijk op de nota vermeld welk bedrag zij betalen aan BTW.³⁰

In het verleden werd het tarief van de *afvalstoffenheffing* in De Marne vaak bepaald door het tarief van het voorgaande jaar trendmatig te verhogen. Er werden in het verleden wel nacalculaties gedaan, maar deze werden slechts in beperkte mate meegenomen bij de bepaling van het tarief. In 2003 is op een rij gezet welke kosten worden gemaakt rond afvalinzameling en -verwijdering. Men kwam toen tot de conclusie dat het tarief niet volledig kostendekkend was. De tarieven zijn na het onderzoek wel tot stand gekomen op basis van een kostprijsberekening.

De introductie van diftar in 2007 was aanleiding om in 2006 de baten en lasten van de afvalstoffenheffing nogmaals in kaart te brengen. Het tarief bestaat uit een vastrecht en een variabel deel. De tarieven zijn in eerste instantie zodanig bepaald dat de geraamde kostendekking honderd procent is. De gemeente heeft de tarieven zo gekozen dat naar verwachting zestig procent van de opbrengst voort zal komen uit het vastrecht en veertig procent uit het variabele tarief. Bij deze uitgangspunten zou het vastrecht dan 159,60 euro moeten zijn. Het vastrecht werd door de gemeenteraad echter vastgesteld

²⁸ Voor gemeenten met een diftarsysteem wordt een tarief bepaald op basis van het gemiddelde afvalaanbod door huishoudens volgens het CBS (statline). Daarnaast is gebruik gemaakt van een studie van Dijkgraaf en Gradus (2004). Zij tonen aan dat in gemeenten waar een diftarsysteem wordt gehanteerd het afvalaanbod vermindert.

²⁹ Advies aan B&W 19-09-2006, registratienummer 2006002423. In dit geval heeft de gemeente berekeningen in- en exclusief compensabele btw.

³⁰ Een gemeente die de afvalinzameling verzorgt voor bedrijven treedt op als ondernemer (zie paragraaf 2.2, box 1).

op 150 euro.³¹ Deze bijstelling wordt bekostigd via een eenmalige meevaller uit een gemeenschappelijke regeling rond afvalverwijdering en -verwerking.

In 2007 zal worden nagegaan hoe hoog de baten uit de voor dat jaar vastgestelde afvalstoffenheffing zijn. Er zal pas achteraf duidelijk worden welk gevolgen de introductie van diftar en het lage vastrecht hebben voor de opbrengst. Als de opbrengst niet kostendekkend blijkt te zijn zal de gemeente moeten kiezen om de tarieven extra te verhogen of om geld bij te leggen uit algemene middelen.

3.5. Rioolrecht

Gemeenten hadden tot 2007 hebben de vrijheid om eigenaren, gebruikers of beiden te laten betalen voor het rioolrecht. Door een recente uitspraak van het Hof van Arnhem gaat dit echter mogelijk veranderen. Het Hof oordeelde dat wanneer een gemeente óf alleen gebruikers óf alleen eigenaren van woningen aanslaat, zij niet voldoet aan het evenredigheidsprincipe.³² De gemeente waartegen het proces was aangespannen is tegen de uitspraak in beroep gegaan. De gemeente De Marne heeft er voor gekozen om alleen eigenaren van woningen en bedrijfspanden een heffing op te leggen. Zij betalen een vastrecht van 262 euro.³³

In figuur 3 is te zien welk bedrag meerpersoonshuishoudens in een aantal qua inwonertal vergelijkbare Groningse gemeenten betalen voor het rioolrecht. Het tarief van De Marne is het een na hoogste bedrag van de geselecteerde gemeenten. De hoogte van tarieven zegt echter weinig over de lasten die een gemeente heeft ten aanzien van riolerings. De kostendekking verschilt tussen gemeenten: een aantal gemeenten dekt een deel van de lasten uit de algemene middelen. Maar ook wanneer alle gemeenten volledige kostendekking zouden kennen, betekent dit niet dat alle gemeenten dezelfde kostenposten dekken uit het rioolrecht. Gemeenten hebben bijvoorbeeld enige vrijheid om bepaalde kosten al dan niet via het rioolrecht te bekostigen (zie paragraaf 2.3). Daarnaast is maar een deel van de kapitaallasten rond riolerings te vinden in de begroting (zie paragraaf 2.3).

De geraamde opbrengst uit het rioolrecht is in 2007 1,3 miljoen euro.³⁴ Volgens het Gemeentelijk Rioleringsplan (GRP) bedragen de te dekken lasten in 2007 1,7 miljoen euro. Het lijkt het alsof de kostendekking hoger is dan honderd procent. Dit komt

³¹ De variabele tarieven (zie bijlage 2) zijn wel conform berekening vastgesteld.

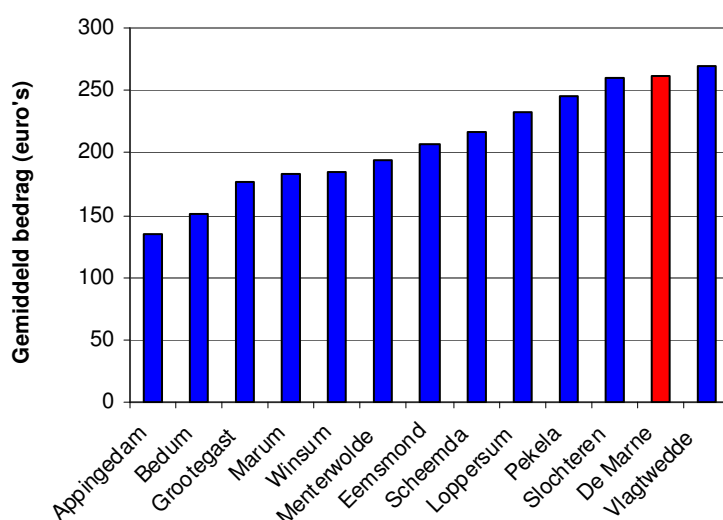
³² Hof van Arnhem LJN: BA3469 - 16 april 2007.

³³ De Marne is niet de enige gemeente die alleen een eigenarenheffing kent. Er zijn in 2007 135 andere gemeenten die ook alleen een eigenarenheffing hanteren, zie ook Atlas van de Lokale Lasten 2007.

³⁴ Programmabegroting 2007, paragraaf lokale heffingen.

echter doordat gemeenten de compensabele BTW mee mogen nemen als te dekken kosten bij de bepaling van het tarief, en de lasten moeten berekenen exclusief compensabele BTW (zie paragraaf 2.3). Ook geldt dat een GRP deels is gebaseerd op aannamen (zie paragraaf 2.3). De feitelijke lasten kunnen daarom afwijken van die in het GRP. De gemeente is echter niet nagegaan of de geraamde lasten moeten worden bijgesteld.

Figuur 3 Rioolrecht meerpersoonshuishouden 2007 (eigenaren + gebruikerstarief)



De Marne stelt het tarief vast op basis van het Gemeentelijk Rioleringsplan (GRP). In het GRP wordt onder meer berekend welke investeringen de gemeente zal moeten doen, welke kosten hiermee zijn gemoeid en hoe hoog het rioolrecht dient te zijn om deze kosten te dekken. In veel gemeenten zijn de komende jaren grote investeringen nodig in de riolering.³⁵ Omdat de uitgaven grote pieken kennen is het raadzaam een voorziening op te bouwen om deze uitgaven in de toekomst te bekostigen. Uit een GRP blijkt vaak dat er een sterke verhoging nodig is om de (toekomstige) kosten volledig te dekken uit het rioolrecht. Het wordt vaak bestuurlijk niet wenselijk geacht dit in een keer door te voeren. Om alvast middelen opzij te zetten wordt het rioolrecht meestal gefaseerd verhoogd. Dit is ook in De Marne het geval.

Over het algemeen volgt de gemeente De Marne de door het GRP voorgeschreven verhoging van het rioolrecht. Dat betekent dat er jaarlijks een inflatiecorrectie moet worden toegepast en tot 2008 een jaarlijkse verhoging van het tarief met 30 euro. In 2007 is het rioolrecht echter, in afwijking van het GRP, bevroren. De interim-manager

³⁵ Zie onder meer Gerritsen en Sterks 2004 en Rioned 2005.

financiën die op dat moment voor de gemeente De Marne werkte vond het slecht verdedigbaar dat het rioolrecht met ruim 30 euro zou toenemen, terwijl er tegelijkertijd een vrij grote voorziening voor de riolering bestond. De wethouder heeft daarom voorgesteld het rioolrecht te bevriezen. De raad is hier vervolgens mee akkoord gegaan.

Het eenmalig niet verhogen van het rioolrecht betekent echter mogelijk dat het rioolrecht niet kostendekkend zal worden. Voorzieningen worden immers ook opgebouwd om toekomstige noodzakelijke uitgaven te bekostigen. Het is de betrokken ambtenaren niet duidelijk welk effect het bevriezen van de tarieven heeft op de kostendekking. Doordat er geen jaarlijkse nacalculatie plaatsvindt van de baten en lasten is niet duidelijk of er bijvoorbeeld vertraging is ontstaan in projecten waardoor de kosten minder zijn opgelopen dan in het GRP wordt verondersteld. Het niet verhogen van het tarief zou dan minder consequenties hebben voor de kostendekking dan wanneer alle projecten volgens het GRP worden uitgevoerd.

Het is raadzaam om bij een nieuw GRP de kostendekking goed na te lopen en de opbouw van voorzieningen hierbij te betrekken.

3.6. Bouwleges

De bouwleges vormen in de meeste gemeenten een complex geheel. Het te betalen bedrag is in veel gemeente een percentage van de bouwkosten. Dit percentage kan ook nog afhankelijk zijn van het soort verbouwing. Box 3 geeft een idee van het tariefsysteem dat wordt gehanteerd in de gemeente De Marne. Doordat de tariefsystemen verschillen tussen gemeenten en er bovendien percentages van bouwbedragen worden gehanteerd is het niet mogelijk een goede vergelijking te maken van de tarieven.

Box 3 Deel van de tarieventabel bouwleges gemeente De Marne

Bouwvergunningen

8.2.

Het tarief bedraagt ter zake van het in behandeling nemen van:

8.2.1

een verzoek tot beoordeling van een schetsplan met betrekking tot de vraag of op een, op basis van genoemd schetsplan, uitgewerkt bouwplan een vergunning zou kunnen worden verleend 10% van het tarief als genoemd onder 8.2.2; indien de aanvraag tot het verkrijgen van een bouwvergunning voor een op basis van een schetsplan uitgewerkt bouwplan in behandeling wordt genomen, worden de daardoor geheven leges met deze leges verrekend;

8.2.2

een aanvraag tot het verkrijgen van een reguliere bouwvergunning als bedoeld in artikel 40 Woningwet 2,00% van de bouwsom exclusief omzetbelasting, afgerond naar boven op duizendtallen van euro's, met een minimum van € 33,-

8.2.3

een aanvraag tot het verkrijgen van een lichte bouwvergunning, als bedoeld in artikel 44 Woningwet; 1,64% van de bouwsom exclusief omzetbelasting, afgerond naar boven op duizendtallen van euro's, met een minimum van € 33,-

8.2.4

een aanvraag tot het verkrijgen van een reguliere bouwvergunning eerste fase, als bedoeld in artikel 56a Woningwet, 1,57% van de bouwsom exclusief omzetbelasting, afgerond naar boven op duizendtallen van euro's, met een minimum van € 33,-

8.2.5

een aanvraag tot het verkrijgen van een reguliere bouwvergunning tweede fase, als bedoeld in artikel 56a Woningwet: 0,79% van de bouwsom exclusief omzetbelasting, afgerond naar boven op duizendtallen van euro's, met een minimum van € 33,-

Een groot deel van de bouwleges bestaat uit percentages van bouwkosten (zie box 3). Tariefaanpassingen zijn hier dan ook minder nodig dan bij bestemmingsheffingen. Doordat de bouwkosten onder invloed van de inflatie stijgen, stijgen de baten bij een gelijk aantal en soort aanvragen.

In De Marne lag lange tijd geen kostprijsberekening ten grondslag aan aanpassingen van de bouwleges. De kostendekking werd niet bepaald. Omdat er wel meer personeel in dienst kwam werd duidelijk dat baten en lasten niet meer in de pas liepen. Daarom is in 2005 de kostendekking van de bouwleges onderzocht. Uit het onderzoek blijkt dat de geraamde lasten in 2006 circa 263 duizend euro bedragen en de geraamde baten bijna 194 duizend euro.³⁶ De bouwleges bleken dus niet kostendekkend te zijn vastgesteld. Aangezien het uitgangspunt wel volledige kostendekking is, is besloten vanaf 2006 de percentages drie jaar achtereenvolgend te verhogen om zo een hogere opbrengst te genereren. De geraamde baten voor 2007 zijn 239 duizend euro.³⁷

Volgens de gemeente zijn de baten uit de bouwleges moeilijk te ramen. Het verleden leert dat meestal een redelijk constant aantal relatief kleine bouwaanvragen wordt gedaan en één grote bouwaanvraag van een paar miljoen. In 2007 en 2008 zullen er echter mogelijk twee grote aanvragen zijn. Een hogere opbrengst in deze jaren hoeft geen probleem te zijn zo lang de gemeente kan aantonen dat ramingen over het

³⁶ Nota Kostendekkendheid leges bouwvergunningen 2006

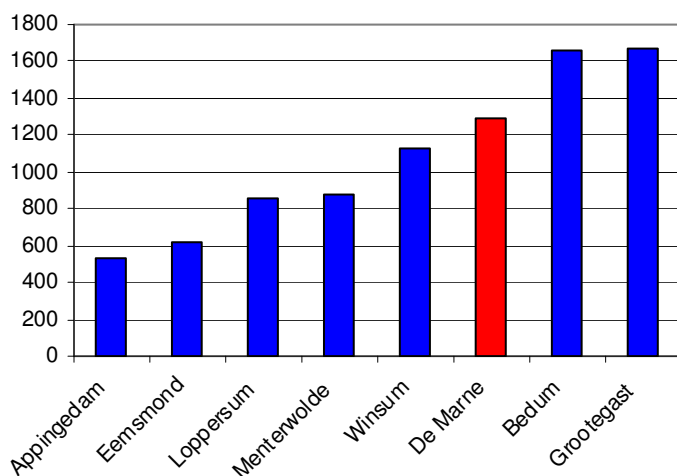
³⁷ Programmabegroting 2007, paragraaf lokale lasten

algemeen realistisch zijn en het in 2007 en 2008 gaat om incidenten. Het is daarom zeker van belang dat de gemeente de feitelijke kostendekking blijft bepalen.

3.7. Lijkbezorgingsrechten

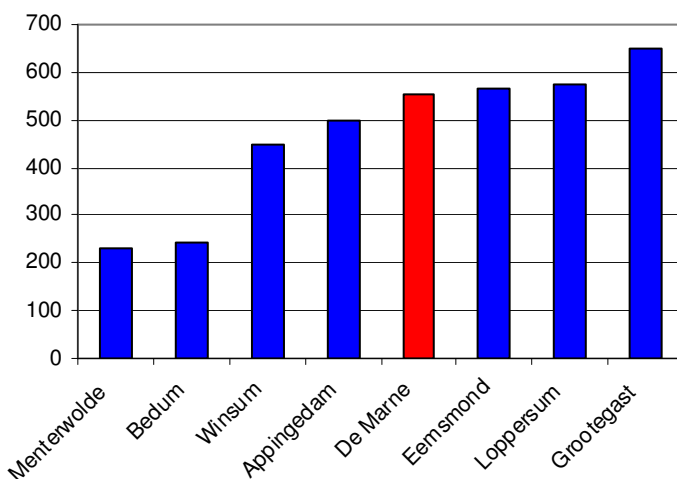
Ook de lijkbezorgingsrechten vormen een complex geheel. Gemeenten kunnen bijvoorbeeld verschillende tarieven hanteren voor het grafrecht voor graven en voor urnen. Daarnaast varieert bijvoorbeeld het aantal jaren waarvoor men recht krijgt op een graf door de betaling van grafrecht. In figuur 4 wordt het grafrecht vergeleken dat men in diverse gemeenten betaalt voor grafrecht voor een persoon van twaalf jaar of ouder. De tarieven zijn echter niet goed vergelijkbaar. Loppersum, Menterwolde, De Marne, en Grootegast kennen een grafrecht voor onbepaalde tijd, de overige gemeenten voor dertig jaar of minder. Wanneer deze periode is verstreken moet opnieuw grafrecht worden bepaald wanneer betrokkenen willen dat het graf in stand wordt gehouden. In figuur 5 staat een overzicht van het begraafrecht voor een persoon van twaalf jaar of ouder. Ook voor de lijkbezorgingsrechten geldt dat een lager tarief niet altijd betekent dat er lagere kosten worden gemaakt. Ook voor deze tarieven geldt dat de kostendekking verschilt tussen gemeenten en dat er verschil is tussen gemeenten in de kosten die al dan niet worden toegerekend aan dit product. Uit figuur 4 en 5 blijkt dat in De Marne het grafrecht en het begraafrecht beide iets boven het midden liggen. Het grafrecht in De Marne bedraagt 1.290 euro voor onbepaalde tijd en het begraafrecht bedraagt 553 euro (beide bedragen voor een persoon ouder dan twaalf jaar).

Figuur 4 Grafrecht voor periode 30 jaar (persoon boven 12 jaar)³⁸



Bron: Coelo, 2007

Figuur 5 Begraafrecht (persoon boven 12 jaar)



Bron: Coelo, 2007

De kostendekking van de lijkbezorgingrechten wordt in de gemeente De Marne in principe bepaald voor de verordening als geheel. Tarieven worden over het algemeen trendmatig verhoogd. In 2006 is er gekeken naar de kostendekking van de lijkbezorgingsrechten. Uit het onderzoek bleek dat de baten uit de rechten 41 procent

³⁸ Aangezien Loppersum, Menterwolde, De Marne, en Grootegast geen grafrecht voor 30 jaar kennen, zijn voor deze gemeenten de rechten van een graf voor onbepaalde tijd weergegeven.

dekten van de aan het product lijkbezorging toegerekende kosten. In 2007 zijn de tarieven mede naar aanleiding van dit onderzoek aangepast. Omdat de tarieven van de lijkbezorgingsrechten vrij hoog zijn in vergelijking met andere gemeenten is besloten de tarieven wel te verhogen maar niet te streven naar kostendekkende tarieven. Er wordt gestreefd naar een kostendekking van vijftig procent. Tarieven zullen in de toekomst over het algemeen trendmatig worden verhoogd.

De baten uit de lijkbezorgingsrechten zijn in 2007 geraamd op 98 duizend euro.³⁹ De lasten worden niet jaarlijks bepaald. Deze zijn in 2005 geraamd op circa 221 duizend euro.⁴⁰ Volgens een medewerker is juni 2007 een uitgebreid onderzoek opgestart om de lasten opnieuw te bepalen.

3.8. Conclusie

Het bestuurlijk uitgangspunt in de gemeente De Marne is dat de baten uit de bestemmingsheffingen volledig kostendekkend moeten zijn, met uitzondering van de lijkbezorgingsrechten. Voor de lijkbezorgingsrechten wordt gestreefd naar een kostendekkingspercentage van vijftig procent. De baten uit de reinigingsheffingen en het rioolrecht zijn relatief hoog, de baten uit de bouwleges en lijkbezorgingsrechten zijn relatief laag.

De gemeente rekent de indirecte kosten toe met behulp van een kostenplaatsmethode. Voor het toerekenen van de indirecte kosten zijn uurtarieven en gewerkte uren per product nodig. Deze zijn beide in het verleden bepaald. De uurtarieven zijn vervolgens geïndexeerd. Er wordt wel tijdgeschreven in de gemeente, maar dit heeft geen direct verband met het doorberekenen van de indirecte kosten. Hierdoor zouden de feitelijke en de geschatte indirecte kosten per product uit de pas kunnen gaan lopen en wordt het voor de gemeente lastig om aan te tonen dat de inschattingen nog realistisch zijn. Het is raadzaam beleid te ontwikkelen waarbij structureel (bijvoorbeeld periodiek) wordt nagegaan of het gehanteerde systeem nog actueel is.

In paragraaf 2.3 is aangegeven dat wanneer wordt gestreefd naar volledige kostendekking en de baten relatief hoog zijn, het raadzaam is de tarieven jaarlijks vast te stellen op basis van een bepaling van de kosten. Dit is wat de gemeente De Marne in principe doet. Voor de reinigingsheffingen wordt jaarlijks nagegaan wat de kostenontwikkeling is. Voor het rioolrecht wordt uitgegaan van het Gemeentelijk Rioleringsplan (GRP).

In 2007 is, in afwijking van dit uitgangspunt, besloten om het rioolrecht te bevriezen. Hierdoor kan het zo zijn het rioolrecht in de toekomst niet kostendekkend wordt.

³⁹ Programmabegroting 2007, paragraaf lokale lasten

⁴⁰ Nota kostendekkendheid begraafplaatsen 2006.

Doordat de gemeente geen nacalculatie uitvoert rond het rioolrecht is het echter niet duidelijk welk effect dit beleid precies heeft op de kostendekking.

Sinds 2007 wordt in De Marne een diftarsysteem gehanteerd voor de reinigingsheffingen. Het uitgangspunt was aanvankelijk dat de tarieven kostendekkend zouden worden vastgesteld. Tijdens de behandeling door de raad is besloten om de tarieven iets lager dan kostendekkend vast te stellen. In de loop van 2007 zal uit een nacalculatie blijken in hoeverre de tarieven de lasten dekken en of er aanpassingen nodig zijn van de tarieven.

In paragraaf 2.3 is aangegeven dat wanneer de baten uit een bestemmingsheffing en de lasten terzake relatief laag zijn, het efficiënt is om niet jaarlijks tarieven aan te passen op basis van een kostenbepaling, maar om tarieven trendmatig te verhogen. Wanneer wordt gestreefd naar volledige kostendekking is het raadzaam jaarlijks te bepalen wat de feitelijke kostendekking is; wanneer niet wordt gestreefd naar volledige kostendekking is het raadzaam en efficiënt periodiek te kostendekking te bepalen.

De bouwleges en de lijkbezorgingsrechten zijn beide heffingen met lage baten. Voor de bouwleges wordt gestreefd naar volledige kostendekking, voor de lijkbezorgingsrechten is dit niet het geval. De gemeente De Marne verhoogt beide heffingen over het algemeen trendmatig.⁴¹ De gemeente De Marne is voornemens om voor de bouwleges jaarlijks na te gaan wat de feitelijke kostendekking is. Voor de lijkbezorgingsrechten is het raadzaam (omdat deze niet kostdekkend worden vastgesteld) om periodiek na te gaan wat de kostendekkendheid is. Dit gebeurt in de gemeente De Marne nu nog incidenteel.

⁴¹ De bouwleges bestaan deels uit percentages van bouwbedragen (zie paragraaf 3.6). Het is niet nodig deze trendmatig te verhogen aangezien de bouwkosten meegroeien met de inflatie.

4. Conclusies en aanbevelingen

In dit rapport wordt beschreven op welke wijze tarieven in de gemeente De Marne tot stand komen en welke rol kostentoerekening hierbij speelt. Gemeenten heffen belastingen en bestemmingsheffingen. De baten uit belastingen vloeien naar de algemene middelen en zijn vrij besteedbaar. Voor bestemmingsheffingen geldt dat de geraamde baten niet hoger mogen zijn dan de geraamde lasten van de voorziening waarvoor zij worden geheven. Omdat kostentoerekening alleen bij bestemmingsheffingen een centrale rol speelt, richt het onderzoek zich op de manier waarop deze tarieven tot stand komen.

De gemeente De Marne kent onder meer de volgende bestemmingsheffingen:

- Afvalstoffenheffing;
- Rioolrecht;
- Leges;
- Lijkbezorgingsrechten;
- Marktgelden.

In dit rapport is gekeken naar de kostprijsberekening en tariefbepaling van de reinigingsheffingen, het rioolrecht, de bouwleges en de lijkbezorgingsrechten in de gemeente De Marne.

In paragraaf 1.2 zijn deelvragen geformuleerd. Deze worden hier beantwoord.

1. Welke eisen kunnen worden gesteld aan methoden voor tariefbepaling?

In hoofdstuk 2 is een algemeen beeld geschetst van de zaken die van belang zijn bij tariefbepaling door gemeenten. De belangrijkste eis voor bestemmingsheffingen is dat geraamde baten niet hoger zijn dan geraamde lasten terzake. Kosten spelen daarom bij alle bestemmingsheffingen een rol. Het betreft hier zowel directe als indirecte kosten.

De *directe* kosten zijn direct gerelateerd aan een dienst (de kosten van het beoordelen van een bouwvergunning, de kapitaallasten van de wagens die het afval inzamelen). Gemeenten hebben enige vrijheid om te bepalen welke kosten al dan niet worden gedekt via een bestemmingsheffing. Welke kosten worden meegenomen is een bestuurlijke keuze. De bestuurlijke vrijheid om kosten al dan niet via een bestemmingsheffing te dekken brengt ook risico's met zich mee: een belastingplichtige kan een erg ruime toedeling aanvechten via de rechterlijke macht. Om dit te controleren zal voor iedere bestemmingsheffing gedetailleerd moeten worden nagegaan welke directe (en indirecte) kosten worden toegerekend en in

hoeverre hier jurisprudentie over bestaat. Dit valt buiten dit onderzoek; in dit onderzoek wordt een algemeen beeld geschetst van de manier waarop tarieven tot stand komen in de gemeente De Marne. *Indirecte* kosten zijn bijvoorbeeld huisvesting en automatisering.

Voor het doorberekenen van kosten bestaan verschillende methoden. Deze methoden dienen nader te worden ingevuld door de gebruiker en kunnen zeer complex zijn. Een complexere methode is echter niet altijd beter. Van groter belang is of regelmatig wordt nagegaan of uitgangspunten nog actueel zijn.

Voor de tariefbepaling is, naast de gemaakte kosten, het gemeentelijk beleid ten aanzien van *kostendekking* van belang. Een gemeente kan voor alle bestemmingsheffingen streven naar volledige kostendekking. Dit is echter geen vereiste, een gemeente mag lasten ook dekken uit andere middelen. Wel is het van belang dat de gemeente beleid heeft op dit gebied en dat bekend is of een deel van de lasten uit de algemene middelen wordt gedekt. De algemene middelen hadden immers ook voor andere doelen kunnen worden gebruikt. Het is van belang dat de gemeenteraad hier inzicht in heeft.

Daarnaast zal een gemeente *efficiënt* willen zijn voor wat betreft de tariefstelling. Het is niet voor alle bestemmingsheffingen nodig de tarieven jaarlijks aan te passen op basis van een kostencalculatie. Wanneer de baten uit een heffing laag zijn in vergelijking met de kosten van het verzamelen van alle informatie die nodig is om de kostprijs te berekenen kan het efficiënter zijn om tarieven niet ieder jaar vast te stellen op basis van een nieuwe raming van de kosten, maar om deze trendmatig te verhogen. De gemeente moet echter wel aannemelijk kunnen maken dat ramingen realistisch zijn, ook als tarieven niet kostendekkend zijn. Hiertoe zal zij ondermeer achteraf de feitelijke baten en lasten moeten nagaan. Er worden in dat geval algemene middelen ingezet ter dekking van de kosten, en het gemeentebestuur moet weten welk bedrag wordt toegelegd op het product.

2. Op welke wijze komen tarieven in de gemeente De Marne tot stand?

Het algemene uitgangspunt in de gemeente De Marne is dat de tarieven van bestemmingsheffingen volledig kostendekkend moeten zijn, met uitzondering van de lijkbezorgingsrechten. De compensabele BTW wordt meegenomen in de tarieven van de afvalstoffenheffing en het rioolrecht.

De indirecte kosten worden met behulp van een kostenplaatsmethode toegerekend aan de verschillende producten. De doorberekening van de indirecte kosten is gebaseerd op historische gegevens en slechts in beperkte mate gestoeld op recente daadwerkelijk geschreven uren. Er wordt wel tijdgeschreven in de gemeente De Marne, maar deze gegevens worden niet gebruikt bij het doorberekenen van indirecte kosten.

De tarieven van de *reinigingsheffingen* (afvalstoffenheffing en reinigingrecht) worden jaarlijks zodanig bepaald dat de geraamde baten gelijk zijn aan de geraamde lasten. Ook wordt jaarlijks een nacalculatie uitgevoerd van feitelijke baten en lasten. In 2007 is de gemeente overgaan op een ander tariefsysteem (diftar). Het uitgangspunt was aanvankelijk dat de baten uit de reinigingsheffingen de lasten rond afvalverwijdering en -verwerking volledig zouden dekken. Er is uiteindelijk bestuurlijk bepaald om de tarieven iets onder kostendekkend niveau vast te stellen.

De tarieven van het *rioolrecht* worden over het algemeen conform het Gemeentelijk Rioleringsplan (GRP) vastgesteld. Er wordt niet jaarlijks een nacalculatie uitgevoerd. In 2007 is besloten om het rioolrecht, in afwijking van het GRP, te bevriezen. De lasten die hierdoor niet kunnen worden gedekt uit het rioolrecht worden gedekt via een voorziening. Het rioolrecht is nu lager dan het zou moeten zijn volgens het GRP. Omdat de gemeente niet jaarlijks nagaat wat de baten en lasten zijn rond riolering is het onduidelijk welke gevolgen dit heeft voor de kostendekking.

De *lijkbezorgingsrechten* en de *bouwleges* worden over het algemeen jaarlijks trendmatig verhoogd. De *bouwleges* zijn recent verhoogd om te komen tot kostendekkende baten. De gemeente is voornemens jaarlijks een nacalculatie uit te voeren. De lijkbezorgingsrechten worden niet kostendekkend vastgesteld.

3. In hoeverre zijn de gebruikte methoden in de gemeente De Marne in overeenstemming met de eisen waaraan deze moeten voldoen?

Om iets te zeggen over de mate waarin de door de gemeente De Marne gehanteerde methoden om tarieven vast te stellen voldoen aan gestelde eisen is het handig om de algemene indeling van bestemmingsheffingen uit paragraaf 2.4 te gebruiken. De volgende groepen bestemmingsheffingen kunnen worden onderscheiden:

1. hoge baten en streven naar volledige kostendekking;
2. hoge baten en onvolledige kostendekking;
3. lage baten en streven naar volledige kostendekking;
4. lage baten en onvolledige kostendekking;

Waarbij voor 4. geldt dat een nader onderscheid kan worden gemaakt tussen bestemmingsheffingen met hoge lasten en lage lasten:

- 4a. lage baten, hoge lasten en onvolledige kostendekking;
- 4b. lage baten, lage lasten en onvolledige kostendekking.

Voor de heffingen in groep 1 geldt dat het raadzaam is de tarieven vast te stellen op basis van een kostenraming en om jaarlijks de feitelijke baten en lasten na te gaan. De

afvalstoffenheffing en het *rioolrecht* vallen beide onder groep 1. Uit het voorgaande blijkt dat de tarieven van beide heffingen in de meeste jaren worden gebaseerd op kostenramingen zij het dat de berekening van het rioolrecht, mede door de gecompliceerdheid, een keer in de vier jaar wordt uitgevoerd.

Voor beide heffingen geldt ook dat de tarieven in 2007 zo zijn vastgesteld dat de geraamde baten lager zijn dan de geraamde lasten. Hiermee wijkt de gemeente De Marne af van haar uitgangspunt om deze heffingen kostendekkend vast te stellen. Uit een nacalculatie zal moeten blijken wat de feitelijke kostendekking is van beide heffingen. Wanneer blijkt dat de feitelijke baten de feitelijke lasten niet dekken zal een keuze moeten worden gemaakt. De tarieven kunnen extra worden verhoogd of het college en de raad kunnen besluiten het uitgangspunt van volledige kostendekking los te laten. In dat laatste geval moet er geld worden bijgelegd uit de algemene middelen.

De baten uit en lasten van de *bouwleges* en de *lijkbezorgingsrechten* zijn laag. De gemeente streeft voor de bouwleges naar volledige kostendekking, waardoor deze heffingen valt onder groep 3. Voor deze heffing geldt dat het efficiënt is (in verband met de relatief lage baten) om tarieven over het algemeen (voor zover van toepassing) trendmatig te verhogen. De feitelijke kostendekking zal wel jaarlijks moeten worden nagegaan. De gemeente zal moeten kunnen aantonen dat ramingen realistisch zijn en dat een eventuele feitelijke overschrijding van de kostendekking incidenteel is. Bovendien verschaft dit de raad informatie over de omvang van de algemene middelen die nodig zijn om deze heffingen te dekken.

Voor de lijkbezorgingsrechten wordt niet gestreefd naar volledige kostendekking. Deze vallen onder groep 4b. Voor deze groep heffingen is het raadzaam de kostendekking periodiek na te gaan en tarieven over het algemeen trendmatig te verhogen. De gemeente De Marne past een trendmatige verhoging toe. De kostendekking van de lijkbezorgingsrechten wordt incidenteel nagegaan. Het is raadzaam om beleid te ontwikkelen om dit periodiek te berekenen.

De gemeente berekent indirecte kosten door in haar tarieven. Er blijkt geen beleid te zijn om de gehanteerde uitgangspunten periodiek na te lopen en zo nodig te actualiseren. Hierdoor kunnen de feitelijke en de geschatte indirecte kosten per product structureel uit de pas gaan lopen en wordt het voor de gemeente lastig om aan te tonen dat de inschattingen nog realistisch zijn. Het is raadzaam de gehanteerde methode periodiek te actualiseren op basis van recente informatie uit het tijdschrijfsysteem.

Het valt op dat niet voor alle heffingen te achterhalen is welke uitgangspunten de gemeente De Marne hanteert bij het vaststellen van de tarieven van bestemmingsheffingen. In de paragraaf lokale heffingen is niet aangegeven wat de kostendekking is voor het rioolrecht en de (bouw)leges Volgens de financiële

verordening zou in de paragraaf lokale heffingen wel informatie moeten worden opgenomen ten aanzien van de kostendekking.

Met betrekking tot het rioolrecht is het verder aan te bevelen in de gaten te houden wat de uitkomst is van het hoger beroep van Nijmegen tegen het onverbindend verklaren van de rioolrechtverordening door de Hof van Arnhem.⁴² Wanneer de uitspraak stand houdt in hoger beroep loopt De Marne het risico dat haar verordening onverbindend wordt verklaard door een rechter als de gemeente de verordening niet aanpast. De uitspraak wordt verwacht rond september. Het is raadzaam om al voorbereidingen te treffen voor een eventuele aanpassing van de verordening in 2008.

⁴² 16 april 2007, LJN: BA3469

5. Literatuur

Allers, M.A., C.Hoeben, J.Th. van der Veer, A.S. Zeilstra, 2007. *Atlas van de Lokale Lasten 2007*. Groningen: Coelo

Deloitte & Touche, 2003. *Verschillen in leges gemeentelijke diensten: onderzoek naar mogelijke maatregelen ter bevordering van harmonisatie en transparantie*. Amersfoort: Deloitte & Touche.

Dijkgraaf, E. en R. Gradus, 2004. Cost savings in unit-based pricing of household waste, *Resource and Energy Economics*, 26, 353-371.

Groot, T.L.C.M. en G.-Tj Budding, 1998. *Prestaties geprezen. Cost accounting door Nederlandse gemeenten*. Amsterdam: Vrije universiteit Amsterdam.

MDW-werkgroep, 2005. *Lokaal loket*. Rapport van de MDW-werkgroep Benchmark Gemeentelijke Dienstverlening (aanbestedingsbrief: Tweede Kamer, vergaderjaar 2001-2002, 24036, nr. 260).

Gerritsen, E. en C.G.M. Sterks, 2004. *Kostenontwikkeling in de waterketen 1990-2010*, COELO-rapport 04-3.

Staatsblad, 2003. *Besluit van 17 januari 2003, houdende de voorschriften voor de begrotings- en verantwoordingsdocumenten, uitvoeringsinformatie en informatie voor derden van provincies en gemeenten (Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten)*. Staatsblad 2003, nr. 27.

Rioned 2004. D1300 Toerekening en dekking van kosten. *Leidraad riolering*. Ede: Rioned.

Rioned, 2005. *Rioleringsatlas van Nederland. Voorzieningen, beheer en financiën in beeld*. Ede: Stichting Rioned.

Tweede Kamer 2006. *Wijziging van de Gemeentewet, de Wet op de waterhuishouding en de Wet milieubeheer in verband met de introductie van zorgplichten van gemeenten voor het afvloeiend hemelwater en het grondwater, alsmede verduidelijking van de zorgplicht voor het afvalwater, en aanpassing van het bijbehorende bekostigingsinstrument (verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken).* Tweede Kamer vergaderjaar 2005-2006, 30578, nr. 2.

VNG en Deloitte & Touche, 1999. *Kostentoerekening en gemeentelijke heffingen.* Den Haag: Vereniging Nederlandse Gemeenten.

Wassenaar, M., H. Wolvers en B. Bijl, 2003. *Het BTW-compensatiefonds.* Public controlling reeks 3. Bedrijfsvoering bij de overheid en de non-profitsector. Den Haag: SDU-uitgevers.

Geraadpleegde stukken gemeente De Marne

Gemeentelijk Rioleringsplan 2003-2007

De paragraaf Lokale Heffingen uit de Programmabegroting 2007

Diverse verordeningen van de gemeente De Marne

Interne stukken met betrekking tot de kostendekking van bestemmingheffingen in de gemeente De Marne

Geraadpleegde personen bij de gemeente De Marne

de heer Sinon

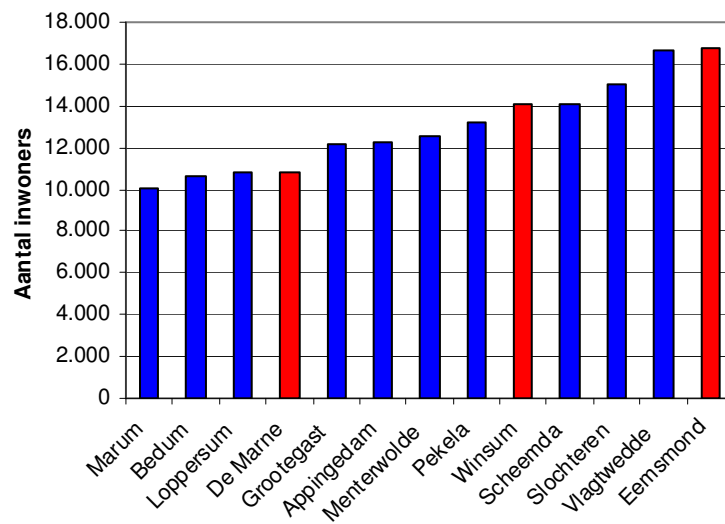
mevrouw Amsing

mevrouw Smedinga

de heer Swart

Bijlage 1

Figuur 6 Aantal inwoners in gemeenten in het Hoogeland en andere Groningse gemeenten die worden meegenomen in het onderzoek



Bron: CBS, statline.

Bijlage 2

Berekening afvalstoffenheffing

In de gemeente De Marne is het bedrag dat wordt betaald voor de reinigingsheffingen afhankelijk van de hoeveelheid aangeboden afval (diftar). Huishoudens en bedrijven betalen een vastrecht van 150 euro. Daarnaast betalen zij een bedrag dat afhankelijk is van het volume van de afvalbak en het aantal keer dat deze wordt geledigd in een jaar (zie tabel 1).

Tabel 1 Volume afvalbakken en bedrag per lediging afvalstoffenheffing in gemeente De Marne

Soort afval	Volume afvalbak	Te betalen bedrag per lediging
Rest afval	240 liter	4,65
	140 liter	3,00
gft-afval	140 liter	2,35

Op basis van het gemiddelde afvalaanbod in Nederland kan worden bepaald hoe vaak een huishouden gemiddeld een afvalbak aan de straat zet. Bekend is dat in gemeenten waar een diftarsysteem wordt gehanteerd huishoudens minder afval aanbieden. Dijkgraaf en Gradus (2004) hebben berekend dat in gemeenten die een systeem hanteren als dat van De Marne het afvalaanbod van huishoudens met ongeveer een kwart daalt. Op basis van deze gegevens (gemiddeld landelijk afvalaanbod en diftareffect) kan worden berekend dat een meerpersoonshuishouden een afvalbak van 240 liter met restafval circa 14,5 keer aan de straat zet, één van 140 liter bijna 25 keer en een afvalbak met gft-afval circa 6 keer. Uitgaande van een afvalbak van 240 liter voor restafval en 140 liter voor gft-afval is het variabele tarief dat een meerpersoonshuishouden in De Marne betaalt gemiddeld circa 82 euro.

Verkrijgbaar in de reeks COELO-rapporten:

- 94-1 M.A. Allers, C.A. de Kam, *Advies over de kostentoedeling van waterschappen*, 1994.
- 95-1 M.A. Allers, C.G.M. Sterks, *Naar een geïntegreerd stelsel voor gesubsidieerde arbeid? Evaluatie van de voorstellen van de commissie Houben*, 1995.
- 95-2 M.A. Allers, *Inkomenseffecten van het gemeentelijk kwijtscheldingsbeleid*, 1995.
- 96-1 C.G.M. Sterks, M.A. Allers, *Herziening van de financiële verhouding en de lokale lastendruk*, 1996.
- 96-2 M.A. Allers, *Financiële gevolgen van de verruiming van het kwijtscheldingsbeleid van de gemeente Groningen*, 1996.
- 96-3 M.A. Allers, *Profijt van de gemeentelijke overheid. De invloed van het gemeentebeleid op de koopkracht van de minima in Groningen*, 1996.
- 96-4 M.A. Allers, *De Armoedenota en het minimabeleid in de gemeente Delfzijl*, 1996.
- 96-5 C.A. de Kam, M.A. Allers, *Om de loongrens. Verkenning van gevolgen van grondslagversmalling bij de premieheffing voor de Ziekenfondswet*, 1996.
- 97-1 M.A. Allers, *Tariefdifferentiatie in de OZB en de fiscale concurrentiepositie van de gemeente Groningen*, 1997.
- 97-2 C.G.M. Sterks, *Alternatieven voor milieuleges*, 1997.
- 97-3 M.A. Allers, *Gemeentelijke woonlasten voor water- en walbewoners vergeleken*, 1997.
- 97-4 A.J.W.M. Verhagen, *Criteria aan de verdeelmaatstaven van specifieke uitkeringen*, 1997.
- 98-1 M.A. Allers, *De invloed van de burger op de gemeentelijke belastingdruk*, 1998.
- 99-1 M.A. Allers, *Gemeentelijk minimabeleid en armoedeval*, 1999.
- 99-2 M.A. Allers, *Armoedebeleid en armoedeval in Vlaardingen*, 1999.
- 00-1 A.J.W.M. Verhagen, *COELO-Overzicht specifieke uitkeringen 1999, 2000*.
- 00-2 M.A. Allers, *Armoedebeleid en armoedeval in Soest*, 2000.
- 00-3 K. Grit, *Dynamiek van de lokale overheid. Economisering in Tilburg*, 2000.
- 00-4 M.A. Allers en A. Veenkamp, *Een woonlastenfonds voor Groningen?*, 2000.
- 00-5 M.A. Allers, *Armoedebeleid en armoedeval in Alphen aan den Rijn*, 2000.
- 00-6 M.A. Allers, *Armoedeval in Amsterdam, 2000-2001*, 2000.
- 00-7 M.A. Allers, *Het decentrale belastinggebied, de kwaliteit van de lokale afweging en de politieke participatie*, 2000.
- 01-1 A.J.W.M. Verhagen, *Voorstel voor wijziging van de Financiële-verhoudingswet en enkele andere wetten*, 2001.
- 02-1 E. Gerritsen, M.A. Allers, *Weerstandvermogen en vermogenspositie gemeente Apeldoorn*, 2002.
- 02-2 E. Gerritsen, *Begrotingsvergelijking gemeente Zaanstad*, 2002.
- 02-3 M.A. Allers, *Armoedebeleid en armoedeval in Heerlen*, 2002.
- 02-4 M.A. Allers, *Herverdeeleffecten van de voorgenomen afschaffing van de OZB op woningen*, 2002.
- 02-5 E. Gerritsen, *Stille reserves van gemeenten*, 2002.
- 03-1 M.A. Allers, *Belastingoverzicht grote gemeenten 2003*, 2003.
- 03-2 M.A. Allers, *Koopkrachteffecten van afschaffing van de gebruikersheffing van de OZB op woningen*, 2003.
- 03-3 C. Hoeben, *Wie betaalt wat? kostentoedeling bij waterschappen*, 2003.

- 04-1 M.A. Allers, *Belastingoverzicht grote gemeenten 2004*, 2004.
- 04-2 M.A. Allers, *Financiële gevolgen van maximering van de OZB-tarieven*, 2004.
- 04-3 E. Gerritsen en C.G.M. Sterks, *Kostenontwikkeling in de waterketen 1990-2010*, 2004.
- 04-4 M.A. Allers en C. Hoeben, *Achtergronden van tariefstijgingen van gemeentelijke belastingen*, 2004.
- 04-5 C. Hoeben en E. Gerritsen, *Gevolgen invoering waterketentarief voor de lastenontwikkeling van huishoudens*, 2004.
- 05-1 C. Hoeben en E. Gerritsen, *Gevolgen van ontwikkelingen in de waterketen voor de lastendruk van huishoudens*, 2005.
- 05-2 M.A. Allers, *Belastingoverzicht grote gemeenten 2005*, 2005.
- 05-3 C. Hoeben, *Koopkrachtontwikkeling van ouderen, gehandicapten en chronisch zieken in Amsterdam*, 2005.
- 05-4 M.A. Allers, *Methoden voor het ontwikkelen van financiële verdeelmodellen*, 2005.
- 06-1 M.A. Allers, *Belastingoverzicht grote gemeenten 2006*, 2006.
- 06-2 C. Hoeben, *Kostentoerekening en kostendekking van gemeentelijke heffingen in Noordenveld*, 2006.
- 06-3 E. Gerritsen, C. Hoeben en J.Th. van der Veer, *Audit WB21: Kosten- en lastenontwikkeling ten gevolge van de NBW-opgave wateroverlast*, 2006.
- 07-1 M.A. Allers, A.S. Zeilstra, C. Hoeben en J.Th. van der Veer, *Belastingoverzicht grote gemeenten 2007*, 2007.

Bovenstaande rapporten kunnen worden gedownload van Internet (www.coelo.nl), of besteld bij COELO, postbus 800, 9700 AV Groningen, telefoon 050 3637018.

Andere COELO-uitgaven:

Diverse auteurs, *Atlas van de lokale lasten*. Verschijnt jaarlijks sinds 1997.

E. Gerritsen en M.A. Allers, *Decentrale Overheden in Balans? Een atlas van de vermogensposities van de decentrale overheden*, April 2001.

Meer informatie over COELO en COELO-publicaties is beschikbaar op Internet: **www.coelo.nl**